



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **VJB PARTNER, spol. s r. o.**, sídlem K Lanovce 1042, Jáchymov
zastoupený daňovým poradcem Ing. Milanem Hynkem, bytem N.
K. 1017/8, K.

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43155/18/5200-11432-701175,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43155/18/ 5200-11432-701175 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta žalobcova odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj –

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2012 ze dne 18. 7. 2017, č. j. 732455/17/ 2401-50523-404788, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 ze dne 18. 7. 2017, č. j. 732538/17/2401-50523-404788. Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období r. 2012 byla dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2012 ve výši 161.120 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 32.224 Kč. Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období r. 2013 byla dle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 ve výši 185.820 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 37.164 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce namítal, že postup zvolený správcem daně při stanovení obvyklé ceny za odvysílání sponzorského vzkazu založený na individuální nákladové kalkulaci vybraných položek u dodavatele služby nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru. Za základ pro určení obvyklé ceny žalobce ve svém případě považoval ceny skutečně účtované reklamními agenturami v daném období srovnatelným koncovým zákazníkům v daném regionu za služby obdobné kvality a rozsahu. Pouze takto určená cena by byla v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který za obvyklou cenu považuje cenu sjednanou mezi nespojenými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, a mohla by tak sloužit pro účely porovnání s cenou skutečně sjednanou. V této věci se žalobce odvolával na závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007-105.
3. Správce daně navíc při sestavování kalkulace použil ceny za služby, které nejsou se skutečně poskytnutou službou srovnatelné zejména rozsahem, neboť vycházel pouze z ceny vysílacího času ČT a výroby spotu, zcela však opominul dodání sponzorského vzkazu do ČT, zpracování dokumentace včetně vyhodnocení akce a zejména cenu za komplexní servis – odborné poradenství, kompletaci a řízení reklamní akce. V této souvislosti považoval žalobce za nepřijatelný odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 18/2017-54, neboť tamější žalobce si zajišťoval výše uvedené související služby sám a od reklamní agentury nakupoval pouze vysílací čas. V průběhu řízení žalobce unesl důkazní břemeno a jednoznačně prokázal, že se na reklamní akci vlastními silami nepodílel a ani v souvislosti s ní nevyužíval přímo služeb dalšího externího dodavatele.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl ceníkovou cenu společnosti Media Master, s.r.o. za samotné odvysílání sponzorského vzkazu ve výši 280.000 Kč a na základě této informace bez dalšího vysvětlení dospěl k obvyklé ceně pouze v poloviční výši 140.000 Kč. Bez jakýchkoli důkazů dále tvrdil, že tuto cenu mohl žalobce sjednat i v případě, kdy by byl jediným sponzorem předmětného pořadu. Správce daně se spokojil pouze s orientačními cenami poskytnutými společností Media Master, s.r.o. a nezjišťoval konkrétní cenu za vysílání sponzorského vzkazu v souvislosti s předmětným televizním programem. Cenu za výrobu sponzorských vzkazů pak stanovil správce daně ve výši skutečně účtované společností SAWAGO s.r.o. žalobcovu dodavateli společnosti KV Production Servis, s.r.o. Pokud žalovaný tvrdil, že došlo k vytvoření řetězce za účelem

daňového podvodu, nelze při stanovení obvyklé ceny vycházet ze skutečně účtovaných cen mezi jednotlivými subjekty zúčastněnými na tomto řetězci. Žalovaný sám konstatoval, že cenu účtovanou subjektem, který je součástí řetězce firem, nelze vyhodnotit jako cenu obvyklou. I kdyby bylo možné stanovit tržní cenu na základě takového nákladové kalkulace, bylo by nezbytné vycházet nejen z hodnoty subdodávek nakoupených od externích dodavatelů, ale vyčíslit také vlastní náklady finálního dodavatele a jeho zisk, neboť se jedná o podnikatelský subjekt. Uvedenou námitku žalovaný odmítl s odůvodněním, že tyto další náklady odvolatele správce daně nezjistil a že o výši skutečné provize nemá informaci, neboť korporace KV Production Servis, s.r.o. uváděla ve smlouvě a na faktuře výhradně cenu celkovou. Ze smlouvy i skutečného obsahu právního jednání je však patrné, že společnost KV Production Servis, s.r.o. žalobci neposkytovala službu zprostředkování reklamy, ale reklamní službu, kterou kompletovala zčásti ze subdodávek a zčásti vlastní činností. Součástí důkazních prostředků, které žalobce předložil v průběhu daňového řízení, byl mj. i obrazový záznam vysílání a písemná dokumentace s vyhodnocením reklamní akce. Jakkoli žalovaný hodnotu těchto plnění bagatelizoval, je nesporné, že byla skutečně dodavatelem poskytnuta. Dodavatel zajistil komplexní službu a musel vynaložit vlastní náklady na její zajištění a kompletaci. Do kalkulované ceny by pak bylo nutné zahrnout i daň z přidané hodnoty v základní sazbě 21 %, neboť nárok na odpočet této daně byl žalobci v jiném řízení vedeném správcem daně dříve zcela odepřen a podle § 24 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů je v takovém případě daň považována za náklad na dosažení, zajištění a udržení výnosů. Žalovaný se s touto námitkou nevypořádal, pouze potvrdil, že pracoval jen s výší ceny bez daně z přidané hodnoty, a tato daň neměla vliv na výsledek předmětného kontrolního zjištění. Při dokazování tedy postupoval správce daně v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť nedbal co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

5. S odkazem na výše citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalobce namítal, že obvyklou cenu na neregulovaném trhu obdobné individualizované služby nelze určit jako jednu pevnou částku, ale jako interval rozpětím cen. Žalovaný uvedený požadavek odmítl s tím, že *„v daném případě byl hodnocen sponzorský vzkaz vysílaný v rámci odvysílání konkrétního pořadu v daném období a čase se zohledněním ceny výroby předmětného sponzorského vzkazu. V tomto konkrétním případě se tedy cenou obvyklou rozumí cena prvního článku v řetězci, tj. cena nabízená Českou televizí“*.
6. V řízení ve věci daně z přidané hodnoty vedeném týměž správcem daně použil správce daně odlišný postup při stanovení obvyklé ceny a ve Zprávě o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 č. j. 653004/17/2401-60536-401066 ze dne 15. 6. 2017 dospěl ke zcela odlišnému závěru. I když se žalobce neztotožňoval ani se stanoviskem správce daně uvedeným na str. 16 Zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty, činila by obvyklá cena včetně daně z přidané hodnoty stanovená způsobem uvedeným v této Zprávě 302.500 Kč, tedy téměř dvojnásobek ceny obvyklé vyčíslené v napadeném rozhodnutí.
7. Z výše uvedených důvodů se žalobce domníval, že cenu služby stanovenou správcem daně nelze považovat ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce tedy nemohl splnit požadavek žalovaného uvedený v článku 8 rozhodnutí týkající se uspokojivého prokázání rozdílu mezi cenou nesprávně zjištěnou správcem daně a cenou skutečně uplatněnou v nákladech na dosažení, zajištění a

udržení výnosů. Správce daně neunesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní, neboť nutnou podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami.

8. Žalovaný v rozhodnutí dále uváděl skutečnosti nasvědčující tomu, že subjekty zapojené v řetězci firem podílejících se na poskytnutí reklamní služby nejsou zcela důvěryhodné. Jednalo se však převážně o skutečnosti, které nenastaly v době do konce zdaňovacího období, ale později, a byly získány správcem daně v rámci neveřejného daňového řízení. Tyto skutečnosti nemohl mít žalobce objektivně při uzavírání smluv k dispozici, a nemohl je tedy do rozhodování o nákupu reklamních služeb zahrnout. Z informací o dodavateli – společnosti KV Production Servis, s.r.o. získaných z obchodního rejstříku a registru plátců daně z přidané hodnoty nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání proti prvoinstančním dodatečným platebním výměrům patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně nebo o subjekt bez oprávnění k poskytování sjednaného předmětu plnění. Obdobně tomu bylo i v případě společností označených v rozhodnutí jako součást řetězce firem. Společnost Action Racing Mania, s.r.o. (aktuálně PORTAPROLESS s.r.o.) byla podle veřejně dostupných informací poskytovaných daňovou správou od 1. 12. 2009 do 27. 4. 2017 nepřetržitě plátcem daně z přidané hodnoty, nebyla považována za nespolehlivého plátce, ani jí nebyla zrušena registrace z moci úřední. Společnost Praha Production Servis, s.r.o. byla podle veřejně dostupných informací označena za nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty až od 1. 4. 2017, tedy více než 3 roky po realizaci uvedené služby. Registr nespolehlivých plátců DPH a údaj o zrušení registrace k DPH jsou pro žalobce jediným objektivním dostupným zdrojem informací o tom, zda jeho potenciální obchodní partner plní řádně své daňové povinnosti. Žalobci nelze přičítat k tíži, že jeho jednání bylo založeno na dobré víře v údaje uvedené ve veřejně přístupném registru Finanční správy. Z vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017 jednoznačně vyplývá, že standardním zdrojem informací pro účely prověřování dodavatelů GŘ jsou veřejně dostupné zdroje jako obchodní a insolvenční rejstřík a registr nespolehlivých plátců a ověření dodavatele na základě informací získaných z těchto zdrojů je projevem maximální obezřetnosti. Podle uvedeného stanoviska předpokládá GŘ ověřování ze stejných zdrojů i u soukromých subjektů. Podle žalobce přitom lze uvedené stanovisko přiměřeně použít i pro účely daně z příjmů právnických osob, neboť jiné veřejně dostupné zdroje pro potřeby této daně nejsou k dispozici a informace uvedené v napadeném rozhodnutí týkající se nedůvěryhodnosti osob zúčastněných na transakci jsou v podstatné míře shodné s důvody uváděnými v řízení ve věci daně z přidané hodnoty. Nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin nebylo v r. 2012 a 2013 natolik výjimečným jevem, který by sám o sobě indikoval rizikový subjekt. K obdobnému závěru lze dospět i v případě používání virtuálního sídla, jehož použití navíc nebylo protiprávní.
9. Správce daně dle žalobce neprokázal podle § 92 odst. 5 daňového řádu žádné skutečnosti, které by svědčily o tom, že by výše uvedená smlouva byla uzavřena ještě a převážně za jiným účelem sledujícím snížení základu daně. Skutečnost, že se na poskytnutí služby podílelo více subjektů, sama o sobě neprokazuje, že by jednalo o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V projednávaném případě nebyl obstaratel reklamy nijak smluvně omezen v možnosti zajistit část nebo celé plnění prostřednictvím subdodavatele. Pokud tak učinil, pak žalobce o této skutečnosti neinformoval. Při realizaci transakcí žalobce postupoval s přiměřenou opatrností, smlouvy byly uzavřeny písemně, platba proběhla bezhotovostně, obchod proběhl se subjektem, který žalobce dobře znal. Žalobce nesouhlasil s názorem správce daně, že mohl službu pořídit přímo od České

televize, neboť se nejednalo pouze o zajištění televizního vysílání v ČT, nýbrž o celý komplex služeb. Žalovaný rovněž bez důkazů odmítl námitku žalobce, týkající se požadavků ČT na profesionální přípravu podkladů a dlouhodobé rezervace vysílacích časů specializovanými reklamními agenturami, s tím, že se žalobce o získání přímého zajištění reklamy ani nepokusil. Při pořízení reklamy byl přitom žalobce v postavení koncového spotřebitele, nikdy nepodnikal v reklamě, nedisponuje obchodními kontakty a specializovaným marketingovým aparátem. Správce daně je dále povinen s přihlédnutím k zásadě vyjádřené v čl. 2 odst. 4 Ústavy a v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod respektovat vůli smluvních stran, a není tedy kompetentní určit, jakou konkrétní služby si žalobce má vybrat, v jakém rozsahu a kvalitě, jaké dodavatele má oslovit a s kým má uzavřít smlouvu. Skutečnost, že služba byla skutečně poskytnuta a náklad s touto službou související byl vynaložen v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pak v napadeném rozhodnutí potvrdil i žalovaný.

10. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Z účetnictví a dokladů žalobce správce daně zjistil, že žalobce uplatnil daňové účinných nákladů fakturu č. 12K0100235 ze dne 21. 11. 2012 za obstarání reklamy v TV pořadu „Komici na jedničku – Petr Nárožný“ přijatou od obchodní korporace KV Production Servis ve výši 1.000.000 Kč (bez DPH) a dále fakturu č. 13K0100132 ze dne 2. 9. 2013 za obstarání reklamy v TV pořadu „Zázraky přírody“ přijatou od stejné obchodní korporace ve výši 1.200.000 Kč (bez DPH).
12. Správcem daně bylo zjištěno, že za odvysílání sponzorského vzkazu k pořadu „Komici na jedničku – Petr Nárožný“ vysílanému na televizní stanici ČT1 dne 18. 12. 2012 fakturovala Česká televize korporaci Action Racing Mania částku 70.000 Kč (bez DPH). Za obstarání reklamy spočívající v odvysílání téhož sponzorského vzkazu vyfakturovala korporace KVPS žalobci částku ve výši 1.000.000 Kč (bez DPH), a to i přesto, že korporace Action Racing Mania ve „Smlouvě o sponzorování pořadu 1“ deklarovala, že písemnou smlouvu se sponzory tohoto pořadu má uzavřenu právě ona. Poskytnutí služeb pak bylo deklarováno v řetězci firem: Česká televize – Action Racing Mania – ??? – KV Production Servis – žalobce.
13. Dále bylo správcem daně zjištěno, že za odvysílání sponzorského vzkazu k pořadu „Zázraky přírody“ vysílanému na televizní stanici ČT1 dne 19. 10. 2013 fakturovala Česká televize korporaci Praha Production Servis částku 105.000 Kč (bez DPH). Za obstarání reklamy spočívající v odvysílání téhož sponzorského vzkazu vyfakturovala korporace KV Production Servis žalobci částku ve výši 1.200.000 Kč (bez DPH). V obou případech jednala za korporaci Praha Production Servis a korporaci KV Production Servis stejná osoba, paní P.Č., která byla jednatelkou obou jmenovaných obchodních korporací. Poskytnutí služeb pak bylo deklarováno v řetězci firem: Česká televize – Praha Production Servis – ??? – KV Production Servis – žalobce.
14. Žalovaný dále k obsahu žaloby uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2018, č. j. 8 Afs 80/2017-105, dle kterého nejprůhodnější porovnávací metodou pro stanovení ceny obvyklé je výběr vhodného vzorku subjektů vykonávajících obdobnou

podnikatelskou činnost za stejných nebo obdobných podmínek, není v dané věci přiléhavý, neboť v případě žalobce byla v daňovém řízení zjištěna cena platná pro daný konkrétně vymezený případ, kdy s odkazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, je možné stanovit cenu obvyklou v prostředí fungující hospodářské soutěže jako určitou částku bez intervalu rozpětí cen. Cenou obvyklou se v daném případě rozumí cena prvního článku v řetězci, tj. cena České televize, nezatížená navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatele žalobce.

15. Stěžejní pro daný případ je, že plnění (sponzorské vzkazy) byla prokazatelně poskytnuta, avšak nebylo prokázáno, zda byla poskytnuta dodavatelem KV Production Servis dle jednotlivých faktur. Z protokolu o místním šetření, které bylo provedeno u společnosti SAWAGO s.r.o., dodavatele (výrobce) sponzorských vzkazů, vyplynulo, že KV Production Servis dodala společnosti SAWAGO podklady, SAWAGO zajistilo výrobu sponzorského vzkazu, náhled byl emailem zaslán KVPS ke schválení a „*po odsouhlasení byl sponzorský vzkaz vymáastrován na digitální nosič a zaslán společností SAWAGO kurýrem na obchodní oddělení České televize. Kurýr následně zaslal emailem na recepci SAWAGO zprávu o doručení České televizi.*“ Uvedené vyjádření podporuje úvahu, že plnění bylo poskytnuto (realizováno), tedy sponzorské vzkazy byly odvíšlány Českou televizí, avšak bez žalobcem deklarovaného „komplexního servisu“ dodavatele KV Production Servis, jehož účast je zřejmá pouze v dodání (přeposlání emailové zprávy) podkladů pro zpracování sponzorských vzkazů.
16. Žalovaný citoval rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017-44, a s odkazem na něj dodal, že v souvislosti s uvedením stručného vzkazu „*tento pořad Vám přináší vejebe partner –výroba dvířek do sádrokartonů*“ v délce 10 vteřin dvakrát v průběhu pořadu Zátraky přírody, tj. pořadu nemajícího žádné spojitosti s podnikáním žalobce, za poměrně významnou cenu (v porovnání s celkovými příjmy žalobce) lze v případě řádného hospodáře očekávat, že daná propagace bude součástí určité ucelené strategie či bude jinak racionálně odůvodnitelná, k čemuž ovšem v projednávané věci nedošlo.
17. Žalobce měl dostatečný prostor k tomu, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit a doložit, a tím prokázat, jaká byla konkrétní skladba ceny za deklarovanou službu a v čem spočívala jistá „přidaná hodnota“ reklamních služeb souvisejících s odvíšláním sponzorského vzkazu v rámci řetězce oproti ceně fakturované Českou televizí. Bylo tedy výlučně na žalobci, aby jako koncový účastník řetězce správci daně uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že v daných případech existovaly racionální důvody pro poskytnutí služby za ceny, které přesahují ceny v běžných obchodních vztazích.
18. Dle názoru žalovaného tak v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokázal skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání žalobce, když prostřednictvím České televize zjistil její ceníkové ceny, resp. v roce 2012 ceny smluvní agentury Media Master, které byly mnohonásobně nižší než cena, za kterou tutéž službu fakturovala žalobci korporace KVPS. Správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní v otázce prokázání cen mezi spojenými osobami a cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pro stanovení ceny obvyklé použil správce daně ceníkovou cenu za službu, kterou bylo odvíšlání sponzorského vzkazu, tzn. tutéž službu, kterou korporace KVPS fakturovala žalobci, a která mu byla prokazatelně poskytnuta. Správcem daně byla

zjištěna také cena výroby konkrétního sponzorského vzkazu, kterou v návaznosti na výše uvedené zohlednil a kalkuloval s ní při stanovení ceny obvyklé. Cenu zjištěnou správcem daně za poskytnutí reklamní služby související s odvysíláním předmětného sponzorského vzkazu lze považovat za cenu obvyklou zejména vzhledem k tomu, že byla nabízena obchodní korporací Media Master (tj. mediální agenturou) ve stejném období a za „de facto“ stejné služby, jaké nabízela právě obchodní korporace KVPS s tím, že v daném případě vycházel správce daně jednak z ceníku korporace Media Master, a rovněž i z ceny výroby tohoto konkrétního sponzorského vzkazu obchodní korporací SAWAGO, neboť výroba sponzorského vzkazu nebyla touto mediální agenturou do ceníkové ceny zahrnuta. Ze stejných ceníků vycházela při stanovení cen za odvysílání sponzorských vzkazů také Česká televize.

19. K rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 18/2017-54, žalovaný uvedl, že i v daném případě fakturoval samotnou výrobu reklamních spotů jiný dodavatel, což je shodné s dodávkami u žalobce v daném případě. Žalobce v návaznosti na uvedený rozsudek tvrdil, že své důkazní břemeno unesl, jelikož prokázal, že se na reklamní akci nepodílel vlastními silami a ani v souvislosti s ní nevyužil externího dodavatele. Podle žalovaného však žalobce dle zjištěných skutkových okolností své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal „komplexnost“ poskytnutých služeb dodavatelem, a ani ze spisového materiálu nebyly žádné další služby spojené s komplexním servisem a řízením reklamní akce detekovány.
20. Žalovaný taktéž ze spisového materiálu ověřil, že částka 280.000 Kč není obsažena v ceníku společnosti Media master, s.r.o., tento vypovídá pouze o částce 140.000 Kč za dané plnění, a je tedy zřejmé, že částka ve výši 280.000 Kč byla v napadeném rozhodnutí uvedena chybně, což však ve svém důsledku zůstalo bez vlivu na další stanovení ceny obvyklé, jelikož postup správce daně, který byl odvolacím orgánem potvrzen, vycházel pouze z částky ve výši 140.000 Kč.
21. K další námitce žalovaný konstatoval, že doměřenou daň z přidané hodnoty lze uznat jako daňově uznatelný náklad ve chvíli, kdy daňovému subjektu takový výdaj reálně vznikl, to znamená v momentě (ve zdaňovacím období), kdy dodatečný platební výměr nabyde účinnosti. Jelikož daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 byla ukončena v období roku 2017 a za zdaňovací období září 2013 byla ukončena v roce 2015 a vydané dodatečné platební výměry byly napadeny odvoláním a rozhodnutí odvolacího orgánu následně žalobou, nelze s ohledem na uvedené uplatnit doměřenou daň z přidané hodnoty v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 2012, resp. 2013, jak vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Taktéž do kalkulace ceny pro zdaňovací období 2012, resp. 2013 nelze zahrnovat následně doměřenou daň z přidané hodnoty, kdy kalkulace byla provedena na základě cen bez DPH.
22. Ve Zprávě o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 skutečně správce daně uvedl hodnoty zjištěné u dvou mediálních agentur. V průběhu daňové kontroly na DPH však správce daně v souvislosti s předmětnými plněními identifikoval základní skutkové okolnosti daňového podvodu a dále objektivní skutečnosti prokazující, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se v daném případě účastní plnění zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, kdy nelze daňovému subjektu přiznat právo na odpočet daně. Z výše uvedeného nebyly údaje zjištěné u dalších mediálních agentur využity.
23. K prověřování dodavatele ve veřejných registrech byl žalovaný toho názoru, že žalobce

v rámci přijetí rozumných opatření, která měla zabránit jeho účasti na daňovém podvodu, provedl pouze ověření v rámci zápisu dodavatele do obchodního rejstříku a prověřil jeho registraci k DPH, úhradu daňového dokladu provedl bezhotovostně. Žalobce akceptoval výši ceny reklamního spotu, aniž by zjistil cenu uvedené služby na trhu. Jen pouhým náhledem na internetové stránky České televize by zjistil reálnou cenu poptávané služby. Údaje z obchodního rejstříku a registrace plátců DPH pouze poskytují deklaratorní informace a nemohou obstát při posouzení prokazování obezřetnosti a preventivních opatření ve vztahu k žalobcově případné účasti na podvodu. Možná opatření, která žalobce neprovedl, žalovaný podrobně uvedl na str. 16 a 17 napadeného rozhodnutí.

24. Jak v řízení na dani z příjmů právnických osob, tak v řízení na dani z přidané hodnoty, byla prokázána existence řetězce společností zapojených do obchodu s reklamou, služba byla poskytnuta v řetězci, přičemž žalobce byl jeho posledním článkem. Žádná korporace v řetězci, s výjimkou České televize, předmětnou službu nezabezpečila vlastními prostředky, kdy ve všech případech se jednalo o nákup a následný prodej. K tomu žalovaný opětovně odkázal na rozsudek zdejšího soudu č. j. 57 Af 9/2017-44.
25. Osobou dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě žalobce si v konečném důsledku snižoval základ daně z příjmů za služby, jejichž cena mnohonásobně převyšuje cenu hrazenou za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. mezi nespojenými osobami. Racionální ekonomický důvod, pro který tak učinil, žalobce neuvedl, přestože byl k danému opakování správcem daně vyzván.

IV.

Posouzení věci soudem

26. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V.

Rozhodnutí soudu

27. Soud neshledal žalobu důvodnou.
28. Žalobce v žalobě v první řadě činí sporným výši obvyklé ceny za dodání reklamních služeb, k níž dospěly správní orgány, když s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2008, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 uvádí, že správní orgány pochybily, když neopřely své úvahy stran ceny obvyklé o vzorek vhodných subjektů vykonávajících obdobnou podnikatelskou činnost za stejných nebo obdobných podmínek, a namísto toho vyšly z konkrétní ceny služeb prvního subjektu v řetězci (tj. České televize). Soud má ve shodě s žalovaným za to, že shora citovaný rozsudek na nyní projednávanou věc přílehavě nedopadá. V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen* (zvýrazněno zdejším soudem)“, tj. vymezil

obecný způsob stanovení obvyklé ceny. V nyní projednávané věci však tento mechanismus není možné aplikovat, když smlouva mezi žalobcem a jeho dodavatelem směřovala k zajištění propagace výlučně v rámci vysílání České televize, proto při určení obvyklé ceny bylo nutné vycházet přímo z veřejně dostupného ceníku České televize (resp. ceníku společnosti Media Master pro zdaňovací období 2012), v němž uvedená částka představuje běžnou cenu za odvysílání sponzorského vzkazu (tj. cenu nabízenou ostatním subjektům - nezatíženou jejím následným navýšením v řetězci firem) a zároveň z konkrétní výše nákladů na výrobu jednotlivých reklamních vzkazů společností SAWAGO s. r. o. Kromě částky za odvysílání vzkazů a nákladů na jejich výrobu nebylo prokázáno, že by se výsledná cena za poskytnuté plnění od dodavatele žalobce (KV Production Servis) skládala z dalších složek, k nimž by správní orgány mohly vést dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zcela konkrétně uvedl k tvrzení žalobce o „komplexním servisu“, že dodavatel neučinil žádné kroky, které by do plnění vnesly přidanou hodnotu odůvodňující zvýšení ceny. Pokud se jedná o žalobcem zmíněné vyhodnocení reklamní akce, pak žalovaný uzavřel, že „*korporace KV Production Servis žádné vyhodnocení reklamní akce neprovedla, pouze použila již zpracované údaje.*“ Žalobce v průběhu správního řízení (přes jasně formulovanou výzvu) nepředestřel správním orgánům věrohodnou skutkovou verzi reality týkající se konkrétního složení ceny za jím zaplacenou službu, k níž by mohlo být vedeno dokazování, proto správní orgány nepochybily, když uzavřely, že obvyklá cena sponzorského vzkazu v pořadu „Komici na jedničku – Petr Nárožný“ vysílaného na programu ČT 1 dne 18. 12. 2012 od 20:55 hodin činí 152.000 Kč bez DPH (140.000 Kč za odvysílání + 12.000 Kč za výrobu vzkazu) a obvyklá cena sponzorského vzkazu v pořadu „Zázraky přírody“ vysílaného na programu ČT 1 dne 19. 10. 2013 od 20:00 hodin činí 222.000 Kč bez DPH (210.000 Kč za odvysílání + 12.000 Kč za výrobu vzkazu). Soud zdůrazňuje, že uvedení částky 280.000 Kč v bodu 45 napadeného rozhodnutí v souvislosti se stanovením ceny obvyklé sponzorského vzkazu v pořadu „Komici na jedničku – Petr Nárožný“ představuje ze strany žalovaného jednoznačně chybu v psaní, která nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť celý zbytek obsahu daného rozhodnutí (včetně zprávy o daňové kontrole a správního spisu) operuje s částkou 140.000 Kč, o skutečné vůli žalovaného při určení ceny za odvysílání vzkazu proto nemůže být pochyb.

29. Pokud správce daně prokáže, že „*v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 94/2012-74, ze dne 25. 6. 2014).“ Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily správní orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků. Bylo naopak na žalobci, pokud měl za to, že daň mu nemá být za této situace doměřena, aby „*aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil*“, nic takového však žalobce přes výzvu neučinil (kromě zcela obecné argumentace o údajné komplexní povaze poskytovaných služeb), pochybnosti správce daně racionálně nevyvrátil, proto není možné než aprobovat závěr žalovaného, že cílem jednání žalobce bylo snížení základu daně.
30. Jestliže žalobce v žalobě argumentuje tím, že do podvodného řetězce byl zapojen nezaviněně, když učinil veškerá možná opatření za účelem posouzení spolehlivosti

dodavatele společnosti KV Production Servis, pak soud v první řadě uvádí, že s tímto tvrzením se neztotožňuje, neboť s ohledem na totožný skutkový základ platí závěr soudu vyslovený v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017 – 44, podle něhož „v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů - opravňují závěr daňových orgánů, dle něhož žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH přinejmenším vědět měl.“ Nad to je však nutné zdůraznit, že předmětem nyní projednávané věci není problematika účasti na daňových podvodech při placení daně z přidané hodnoty, ale aplikace normy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu je ustanovením dopadajícím na případy právního jednání uskutečněného mezi spojenými osobami, tj. osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a to za nestandardních podmínek (zjištění rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou daňově uplatněnou spojenou osobou). Pokud správce daně takové skutečnosti zjistí, má povinnost daně ustanovení aplikovat a v souladu s ním upravit daňovému subjektu základ daně. Správce daně je tedy oprávněn v zájmu zamezení účelového krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů postihovat takové chování daňových subjektů. Argumentace žalobcem uvedená v žalobě tedy není v daně věci relevantní, neboť žalobci nebyla doměřena daň z příjmů fyzických osob na základě existence daňového podvodu v rámci dodavatelského řetězce a účasti žalobce na daňovém podvodu, nýbrž proto, že žalobce na výzvu správce daně uspokojivě nedoložil rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané s obchodní společností Praha Production Servis, když bylo správcem daně prokazatelně zjištěno, že se jedná o osoby spojené a že cena sjednaná neodpovídá ceně obvyklé. Právě uvedený závěr zdejšího soudu je zcela souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který například v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 40/2013 – 30 uzavřel, že „je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně - k jeho výzvě - uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují (zde cca 20x) ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislými osobami). Otázka prokázání zavinění daňového subjektu při správě daní (oproti řízení trestnímu) je v tomto směru irelevantní skutečností. (zvýrazněno zdejším soudem)“.

31. Pokud jde o snahu žalobce odůvodnit své vlastní pochybení nedostatečnými informacemi ve veřejných rejstřících, pak k tomu soud uvádí, že je zcela na žalobci, aby v obchodněprávních vztazích jednal profesionálně s náležitou mírou opatrnosti. Je vyloučeno, aby se žalobce v rámci plnění daňové povinnosti dovolával své nedbalosti při výběru obchodního partnera či určení výše ceny za plnění, takové jednání nemá v profesionálních obchodních vztazích žádné místo, naopak platí, že všechno to, co zjistil správce daně stran výše běžné ceny za reklamu, měl zjistit sám žalobce, než daný kontrakt uzavřel, což by jistě průměrný podnikatel učinil. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že průměrný podnikatel by nemohl přistoupit k samotnému uzavření smlouvy týkající se obstarání vysílání reklamy, neboť její klíčový prvek, tj. vymezení ceny plnění je sjednán naprosto neobvyklým způsobem. Odměna byla sjednána značně neurčitě jako souhrnná částka, z níž není nijak patrné, jaká část z ní bude použita zajištění služby (tj. výrobu a zveřejnění vzkazu v České televizi) a jakou část tvoří samotná cena za zprostředkování této služby dodavatelem žalobce, tj. provize. Přitom právě na jednoznačném vymezení výše provize (například procentní vyjádřením z ceny služby či jiným přezkoumatelným způsobem) měl statutární orgán žalobce jednoznačně trvat, neboť jedině tak mohl porovnat nabízenou cenu s jinými cenovými nabídkami na trhu a dostat požadavků na

něj kladeným ohledně hospodárného a racionálního nakládání s majetkem obchodní korporace při vstupu na trh, s nímž má podle vlastního vyjádření minimální zkušenosti.

32. Soud nespatřuje pochybení žalovaného ani v tom, že do cen nezahrnul daň z přidané hodnoty. Soud předesílá, že mu uniká smysl této žalobní námitky, neboť i pokud by došlo k zahrnutí daně z přidané hodnoty do ceny zaplacené žalobcem, pak by sice došlo logicky k jejímu zvýšení, zároveň by se však zvýšila i cena v běžných obchodních vztazích, neboť ani do té žalovaný nezahrnul DPH, proto by tato skutečnost nijak neovlivnila vzájemný poměr ceny zaplacené žalobcem a ceny v běžných obchodních vztazích. Nad rámec právě uvedeného se soud plně ztotožňuje s argumentací žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě, podle níž doměřenou daň z přidané hodnoty lze uznat jako daňově uznatelný náklad ve chvíli, kdy daňovému subjektu takový výdaj reálně vznikl, to znamená v momentě (ve zdaňovacím období), kdy dodatečný platební výměr nabyde účinnosti. Jelikož daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 byla ukončena v období roku 2017 a za zdaňovací období září 2013 byla ukončena v roce 2015, nelze s ohledem na uvedené uplatnit doměřenou daň z přidané hodnoty v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 2012, resp. 2013 jak vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

33. Protože soud neshledal žalobní námitky důvodnými, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

VI.

Náklady řízení

34. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovaný výslovně uvedl, že neuplatňuje právo na jakoukoli jejich náhradu, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 24. 10. 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu